



強い会社をつくる！製造業の戦略的な会計と税務

第6回 製造業の実践的節税法

皆さん、こんにちは。御堂筋税理士法人の松本と申します。

今回は、製造業における節税についてお話をさせていただきます。製造業は、他の業種にくらべて設備投資、研究開発投資の負担が大きく、より効率的な資産の活用が求められます。

製造業においては、棚卸資産や固定資産の総資産に占める割合が高いので、これらの資産について税法上も認められている資産の評価減や固定資産の早期償却を実施することにより総資産を圧縮することが可能となるとともに、節税効果も期待できます。節税の観点からは、支出即費用化できる経費の活用も有効ですので、以下にご紹介させていただきます。

1.『棚卸資産の処理による節税』

棚卸資産の時価が下落したため、法人が資産の評価替えをして帳簿価額を減額した場合でも、その減額した金額は税務上の損としては認められません。つまり棚卸資産の価格の下落による損失は、その資産を売却してしまわない限り、原則としては損とならないのですが、以下物損の事実や法的整理のような特別な場合に例外規定が設けられています。そのうち物損の事実について具体的に見ていきましょう。

- 1) 災害により著しく損傷したこと
- 2) 著しく陳腐化したこと
- 3) 1)、2) に準ずる特別な事実が生じたこと

このうち1) は評価損が計上できる典型的な事例です。2) については「著しく陳腐化」の概念

が抽象的ですので具体的にみていきましょう

著しい陳腐化

「著しい陳腐化」とは、棚卸資産そのものは物質的な欠陥がないにもかかわらず、経済的な変化に伴ってその価値が著しく減少し、その価額が今後も回復しないと認められる状態にあることをいいます。つまり商品製品に次のような事実が生じた場合がこれに該当します。

- ① 季節商品で売れなくなったもので、今後通常の価額では販売することができない場合で、過去の実績その他の事情に照らして明らかであること
- ② 用途は同じ製品でも型式、性能、品質等が著しく異なる新製品が発売されたことで、通常の方法で販売することができなくなったこと

ただし、棚卸資産の時価が単に物価変動、過剰生産、建値の変更等の事情によって低下しただけでは、陳腐化したことにはなりませんので、評価損の計上は認められません。

また著しく陳腐化したことを立証するためには、陳腐化した事実を説明できるように稟議書等の書類を作成しておく必要があります。他に陳腐化した資産の販売実績、つまり販売価格や販売数量など集計しておく立証資料として役立つと考えられます。

1)、2) に準ずる特別な事実が発生したこと

破損、型崩れ、たなざらし、品質変化等により通常の方法によって販売することができないようになった場合も評価を下げるができます。

大幅な評価損をかかえている不良資産で、上記

のような方法でも評価損を税務上落とせないケースでは、今後の保管コストや管理コストを考慮すると、大幅に値下げして売却若しくは廃棄処分することも一つの方法と考えられます。廃棄処分する場合には、廃棄状況の写真を撮ったり、廃棄処理業者から廃棄証明書を手に入れたりしておくことが必要になります。

2.『固定資産の処理による節税』

災害等により固定資産が使い物にならなくなってしまった場合についても、評価損を計上できるケースがあります。災害により著しく損傷した場合については典型例ですのでその他どのような場合に評価損が計上できるかについて具体的に見ていきましょう。

1年以上遊休状態にある

本来、減価償却資産は事業の用に供していないと減価償却することも認められていません。これは減価償却費という費用と収益の対応関係が求められるためです。しかし、減価償却資産は遊休状態である場合でも、物理的、経済的に減耗は当然進行しているので、それが1年以上長期にわたる場合には、評価損の計上によってその損耗部分の費用化が認められることになります。

本来の用途ではなく他の用途に使用した

固定資産は、もともと用途に応じて構造や仕様が設計されているものですが、何らかの理由により本来の用途に使用できなくなり、やむを得ず他の用途に転用した場合に無駄な部分が出るケースがあります。その無駄な部分の損失について、評価損の計上により費用化が認められます。

固定資産の評価損が計上できない場合の事例

固定資産の時価が下落したとしても、次のような事実に基づくような場合には、評価損の計上は認められません。

- ① 過度の使用又は修理の不十分等により、その固定資産が著しく損耗していること
- ② その固定資産について過去に償却を行わなかったため、償却不足が生じていること
- ③ 固定資産の取得価額が、その取得の時ににおける特殊事情等により同種の資産の時価に比べて高かったこと
- ④ 機械及び装置が製造法の急速な進歩等により旧式化していること

これらの事由による価値の下落については、評価損の計上は認められませんが、耐用年数の短縮、増加償却、陳腐化資産の一時償却などの償却制度の特例を利用することにより対応できることもあります。

陳腐化償却の特例

減価償却資産が技術の進歩その他の理由により著しく陳腐化した場合には、その資産の使用可能期間を基礎として所得の金額の計算上損金にされた減価償却費の額を修正することができます。つまり、陳腐化した資産については、過去に遡って陳腐化による減損分に見合う帳簿価額の修正が認められ、その金額を一時償却することができます。これを陳腐化償却といいます。

陳腐化とは、減価償却資産が現実に旧式化し、その資産の使用によってはコスト高、生産性低下等により経済的に採算が悪化すること、流行の変遷、経済的環境の変化等により製品、サービス等に対する需要が減退し、その資産の経済的価値が低下していること等のため、その更新又は廃棄が必要とされる状況になったことをいいます。

また、著しい陳腐化とは、その資産が陳腐化したことにより、その使用可能期間が現に採用している耐用年数に比して概ね10%以上短くなった場合をいいます。

増加償却の特例

機械及び装置の耐用年数は、通常の経済状況における各業種の平均的な使用時間を基準として定められています。そのため、実際の使用時間が平均的な使用時間を超える場合には、通常の償却のみでは不十分で、その超える時間、使った分に相当する償却をするのが実態に即しているといえます。

そこで、機械装置の増加償却の制度が設けられていて、その要件は次の通りです。

- ① 旧定額法、旧定率法、定額法又は定率法を採用している機械装置であること
- ② 増加償却割合が10%以上であったこと
- ③ 増加償却する旨その他所定の書類を、適用しようとする事業年度の確定申告書の提出期限までに税務署長に提出すること
- ④ 平均的な使用時間を超えて使用したことを証する書類を保存していること

有姿除却

減価償却資産は現実にその資産を廃棄処分したときに除却損は認められますが、その資産の余数や使用価値が尽きていることが明確なものについては、現状有姿のまま除却損を計上できることになっています。

以下の場合には、廃棄処分していない場合でも除却を認めるものです。しかし、取壊し額の見積や使用価値を失ったことを立証することなど恣意性が介入する余地が多くあるので客観的証拠資料を整備しておくことが大切です。

- ① その資産の解撤、破砕等に多額の費用を要することが見込まれるため、差し当たり解撤、破砕等をせずにそのまま放置しておく
- ② 既に固定資産としての使用は廃止しているものの、将来ごくわずかでも再使用の可能性があるため、当分の間はそのまま解撤、破砕等をせずにそのまま保有しておく

3.『支出即費用化による節税』

試験研究費

研究開発に関する支出については、以前にもお話ししたように試験研究費の税額控除を活用することができます。この研究開発費については、期間費用として費用計上できるものと製造原価に算入し、棚卸資産として計上すべきものとがあります。試験研究は、基礎研究、応用研究から工業化研究を経て製品の量産化がスタートすることになります。この過程において、基礎研究、応用研究については原価性がなく、期間費用として支出の際に費用化することが可能です。

一方、既存製品の改良や新製品の量産化のための工業化研究に該当することが明らかな費用は、製造原価に算入していくことになります。税務面においては、社内での研究開発についてのスケジュールを明らかにしその過程を明確にしておくことが必要となります。

また、研究開発のための固定資産については、別途耐用年数が定められており、通常の用途の場合の耐用年数に比して短くなっている場合が多いので早期償却が可能となります。

修繕費

固定資産の修理または改良のために支出した費用については、資本的支出として資産計上し、減価償却していくものと修繕費として費用計上できるものとに区分されます。

法人税法上修繕費の概念は、修理改良等のために支出した金額のうち下記①～③に該当するものとなっています。

- ① 通常の維持管理費用
- ② 災害等により毀損した部分の原状回復費用
- ③ 通常の取替に要する費用

とはいえ、「通常の維持管理」「通常の取替え」についての明確な規定はなく、固定資産が予定された機能を発揮するために必要とされる維持管理という基準に基づき企業が判断していくことにな

ります。また、修繕費には税法上、別途定められている特例があり、右記のフローチャートを活用することにより実務上修繕費の判定をしていくことがおすすめです。「実質的な判定」で修繕費に該当するものについては、金額にかかわらず、修繕費としての費用計上が可能となります。

経常的に消費する消耗品等

事務用消耗品、作業用消耗品、包装材料、広告宣伝用印刷物は、本来は棚卸資産に該当し、その棚卸資産を消費した日の属する事業年度の損金の額に算入することになります。しかし、これらの棚卸資産については、毎期おおむね一定の数量を取得し、かつ、経常的に消費するものが少なくないということを考慮し、重要性の観点から継続適用を要件に、在庫計上せず、取得時に費用計上することを税法上、特例として認めています。

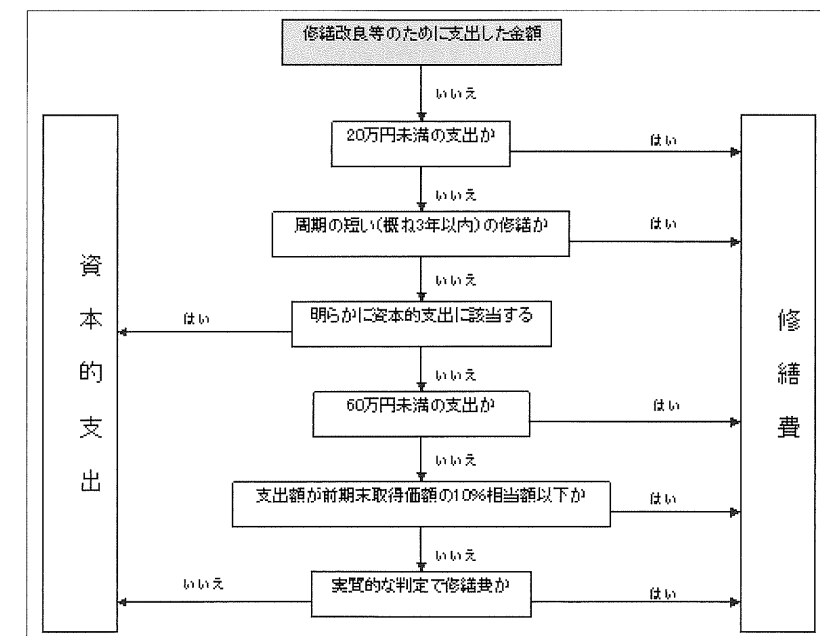
貯蔵品等として在庫計上している棚卸資産のうちこの特例に該当する場合には、早期費用計上が可能となります。ただし、決算期末に大量購入する場合など課税上弊害がある場合には、適用ができませんので注意が必要です。

以上のことを念頭に、是非節税に取り組んでいただければと思います。今回は「減価償却の戦略的活用法」について解説いたします。

御堂筋税理士法人

高業績企業をめざす中小オーナー企業の、経営のワンストップソリューションを標榜する税理士コンサルタント集団。会計がわかっているという強みをベースに、経営計画→実行管理→幹部育成→事業承継を一気通貫で進める。経営者によりそった問題解決（Solution&Accompany）をめざすスタッフ17名のうち、10名が税理士。日々実践と訓練にいそしむ。製造業、工務店、会計事務所などの業種に特に強い。

所在地：大阪市中央区今橋 4-1-1
淀屋橋三井ビルディング 4F



(修繕費に該当するかどうかのフローチャート)